GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 29948C du rôle
Inscrit le 7 mars 2012

Audience publique du 10 juillet 2012

Appel formé par Monsieur ... ...-..., ….,
contre un jugement du tribunal administratif
du 30 janvier 2012 (n° 28486 du rôle)
en matière d'impôts

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 29948C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 7 mars 2012 par Maître Laurence PAYOT, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ...-..., …, demeurant à …, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 30 janvier 2012 (n° 28486 du rôle) l'ayant débouté de son recours contentieux dirigé contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de sa réclamation introduite contre un bulletin d'appel en garantie émis à son encontre le 8 octobre 2010;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 10 avril 2012 par le délégué du gouvernement;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 4 mai 2012 par Maître Laurence PAYOT au nom de la partie appelante;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 1er juin 2012 par le délégué du gouvernement;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Laurence PAYOT et Madame la déléguée du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 juin 2012.

Le 8 octobre 2010, le bureau d'imposition Sociétés 4 de Luxembourg de l'administration des Contributions directes émit un bulletin d'appel en garantie en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'intention de Monsieur ... ...-... en sa qualité d'administrateur-délégué de la société à responsabilité limitée ... SARL, le déclarant codébiteur solidaire d'un montant total de … € au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2004, 2005 et 2010, de l'impôt commercial communal pour les années 2004 et 2005 et de l'impôt sur la fortune pour les années 2005, 2006 et 2007 de la dite société.

Le 27 octobre 2010, Monsieur ...-... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après *« le directeur »*, à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie, considérant en substance, d'une part, ne pas pouvoir être tenu des faits antérieurs à sa nomination de gérant de la société à responsabilité limitée ... SARL, les dettes fiscales de cette dernière étant nées avant cette nomination, et, d'autre part, ne pas avoir commis le moindre agissement fautif, condition de la légalité d'une décision d'appel en garantie.

Par décision du 15 mars 2011, le directeur confirma intégralement le bulletin d'appel en garantie et rejeta en conséquence la réclamation comme étant non fondée.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 13 avril 2011, Monsieur ...-... fit introduire un recours contentieux contre la décision du directeur du 15 mars 2011.

Dans son jugement du 30 janvier 2012, le tribunal administratif souligna d'abord qu'en vertu du paragraphe 109, alinéa 1er, AO, les représentants légaux et apparents du contribuable sont personnellement obligés au paiement des dettes fiscales d'un contribuable représenté lorsque, par leur comportement fautif, ils ont amoindri l'assiette fiscale. Il ajouta qu'il se dégage encore de cette disposition, ainsi que de la doctrine afférente, que non seulement l'ancien représentant peut se voir opposer après la cessation de ses fonctions des manquements aux obligations fiscales du représenté survenus au cours de la période pendant laquelle il assumait les fonctions de représentant, mais qu'il en est de même du nouveau représentant dès lors que celui-ci ne peut pas ignorer les manquements qui sont survenus antérieurement à son entrée en fonctions, la circonstance qu'une obligation aurait dû être exécutée avant son entrée en fonctions ne le libérant pas et l'obligeant à remédier au manquement dès qu'il en a connaissance.

Le tribunal constata que Monsieur ...-..., outre d'être, par l'intermédiaire de la société ... S.A., le seul bénéficiaire économique de la société ... SARL, en est depuis le 29 juillet 2008 le seul gérant et qu'il n'est pas dispensé de verser au receveur les montants redus par la société et qui auraient dû être payés avant son entrée en fonctions. Il ajouta cependant que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants, ceux-ci devant, pour le surplus, s'être rendus coupables d'une inexécution fautive des obligations du représentant de la société envers le fisc. Dans ce contexte, il retint que Monsieur ...-... avait sollicité et obtenu, de la

part de l'administration des Contributions, en mars 2010, un délai de paiement, sur les explications que la société ... SARL, laquelle ne possèderait que 15 studios, dont 10 seulement seraient donnés en location, les 5 autres étant vides et en attente d'être rénovés, manquerait de liquidités, mais que devant l'inexécution totale des obligations découlant du délai de paiement, aucune mensualité promise n'ayant été versée, l'administration des Contributions révoqua le délai de paiement le 15 juillet 2010. Le tribunal constata que Monsieur ...-..., en tant que dirigeant de la société ... SARL, avait accepté que des prêts fussent garantis par trois inscriptions hypothécaires des 14 janvier et 21 janvier 2010 sur lesdits appartements de la société en question pour un montant total de quelque … €, lesdits immeubles étant par ailleurs d'ores et déjà grevés d'inscriptions hypothécaires pour un montant total de quelque … €, et ce en garantie de prêts consentis au profit de la société ... S.A., dont Monsieur ...-... est le seul bénéficiaire économique, et ce sans aucune contrepartie économique dans le chef de la société ... SARL. Il en conclut que Monsieur ...-... mettait en avant la nécessité de rénover et de vendre lesdits appartements en vue de payer la dette fiscale pour expliquer le non-respect des délais de paiement lui imposés, alors qu'il avait à cette époque déjà érigé une structure lui permettant de s'en sortir financièrement indemne au détriment notamment du fisc. Il tint pour avéré que Monsieur ...-..., afin de garantir des prêts consentis en sa faveur, avait fait procéder à des inscriptions hypothécaires sur les biens immobiliers d'une société grevée d'une dette fiscale considérable et dont ces biens immobiliers constituaient la seule substance susceptible de désintéresser, au travers de leur vente, le fisc, mais qu'il avait mis l'état de ces mêmes immeubles en avant afin d'obtenir un report de la dette fiscale de la société dont il est le dirigeant. Il estima que Monsieur ...-... n'avait en tout état de cause pas l'intention d'honorer la dette fiscale litigieuse, ayant affirmé dans une lettre au directeur qu'il refuserait, quoiqu'étant le bénéficiaire économique de cette société, de *"s'appauvrir pour éteindre une dette fiscale non préférentielle qui n'était pas la sienne"*, mais que *"la réfection des appartements dont s'agit et leur vente subséquente permettent de prévoir raisonnablement un solde de quelque ... €, après liquidation du passif hypothécaire. Ce montant correspond à la créance de votre administration qui donc touchera son dû."*

Constatant qu'en dépit de la réalisation des appartements, la dette fiscale n'avait toujours pas été apurée, de sorte que l'existence d'un dommage consistant en une insuffisance d'impôt tel que requis par le paragraphe 109 AO était donnée en l'espèce, le tribunal arriva à la conclusion qu'il y avait lieu d'admettre, à l'instar de ce qui avait été retenu par le directeur, que Monsieur ...-..., en sa qualité de gérant unique de la société ... SARL, est personnellement responsable des insuffisances d'impôt qui sont la conséquence de son comportement fautif, à savoir son défaut d'avoir, d'une part, payé la dette fiscale et en particulier d'avoir omis de respecter l'échelonnement des paiements lui consenti, et d'autre part, d'avoir parallèlement à cette omission, érigé une structure lui permettant, dans le meilleur des cas, de profiter d'ouvertures de crédit lui bénéficiant personnellement en donnant en garantie la substance même de la société tenue de la dette fiscale, et dans l'hypothèse la plus défavorable – hypothèse qui s'était réalisée – de s'en sortir personnellement financièrement indemne au détriment du fisc.

Par conséquent, le tribunal rejeta le recours.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 7 mars 2012, Monsieur ...-... a régulièrement relevé appel du jugement du 30 janvier 2012.

Il conclut au rejet du mémoire en réponse du délégué du gouvernement pour cause de tardiveté, la requête d'appel ayant été déposée le 7 mars 2012 et le mémoire litigieux le 10 avril 2012 seulement, soit en dehors du délai d'un mois admissible en vertu de l'article 46, paragraphe 1er, de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Le moyen afférent n'est cependant pas fondé. En effet, conformément au droit commun en matière de computation des délais de procédure, lorsqu'un délai expire un samedi, dimanche ou jour férié, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant. Le 7 avril 2012 ayant été un samedi, suivi du dimanche, 8 avril 2012 et du lundi, 9 avril 2012 qui était un jour férié, à savoir le lundi de Pâques, le premier jour ouvrable suivant était le mardi, 10 avril 2012, jour du dépôt du mémoire en réponse.

Au fond, Monsieur ...-... invoque la prescription de la dette fiscale, reprochant aux premiers juges d'avoir considéré le moyen afférent comme un moyen simplement suggéré en première instance sans être soutenu effectivement, dès lors que la prescription en matière fiscale serait un moyen d'ordre public à soulever d'office par le juge.

La déléguée du gouvernement rétorque que la prescription ne serait pas d'ordre public et qu'elle serait à traiter selon le régime des prescriptions civiles.

Les moyens soulevés de part et d'autre procèdent d'une prise en considération incomplète des pièces du dossier. Il se dégage en effet du dossier fiscal de Monsieur ...-... que le 16 mars 2010, celui-ci a signé, en sa qualité de représentant légal de la société ... SARL, une renonciation à prescription concernant l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2004 et 2005, l'impôt commercial des années 2004 et 2005 et l'impôt sur la fortune de l'année 2005. Les représentants des parties ont admis, à l'audience, avoir omis de prendre en considération cette pièce lors de la rédaction de leurs mémoires respectifs, induits en erreur par une autre pièce du dossier portant sur le même sujet mais non munie de la signature de Monsieur ...-....

Sans contester la portée de l'article 109 AO qui permet d'appeler en garantie le représentant d'une société contribuable lorsque, par ses agissements fautifs, il a diminué l'assiette sur laquelle le fisc est susceptible d'être désintéressé, l'appelant se plaint encore de ce que les premiers juges lui ont reproché de ne pas avoir payé les impôts au moyen du produit de la vente des appartements ayant appartenu à la société ... SARL et d'avoir, plus particulièrement, au moyen de deux hypothèques inscrites en janvier 2010, contracté des emprunts pour financer des travaux d'amélioration des appartements en question avant leur revente. Or, ce ne seraient pas les deux inscriptions hypothécaires de janvier 2010 qui seraient à l'origine du non-paiement de la dette fiscale, mais l'importante inscription hypothécaire pour l'acquisition des parts sociales de la société ... SARL, c'est-à-dire, en fin de compte, pour l'acquisition de l'immeuble appartenant à cette société. Il estime que tant qu'il y avait des inscriptions hypothécaires, les notaires instrumentaires pour la vente

des appartements devaient honorer les créances garanties et de ce fait, il n'aurait eu aucun avantage à l'occasion de ces ventes et il n'y aurait eu aucun détournement de fonds au détriment du fisc. L'administration des Contributions directes serait partiellement rentrée dans son dû lors de la dernière vente, une fois les créances hypothécaires éteintes. Si elle avait été diligente, elle aurait pu inscrire une hypothèque légale avant les dernières hypothèques de respectivement …€ et … € inscrites l'une et l'autre le 21 janvier 2010 pour financer les travaux de réfection des appartements, et elle ne saurait maintenant s'en tenir à l'appelant pour rattraper sur lui sa négligence consistant à avoir omis d'inscrire son hypothèque légale antérieurement.

Ce qui est reproché à Monsieur ...-..., ce n'est pas le fait d'avoir acquis les parts d'une société qui avait accumulé des dettes envers le fisc, mais d'avoir fautivement omis d'œuvrer en vue du paiement de ces dettes une fois qu'il était devenu le représentant légal de cette société, voire d'avoir organisé l'insolvabilité de celle-ci à l'égard du fisc.

Dans cette optique, l'hypothèque de … € inscrite le 27 février 2007 en faveur de la Banque ... ne saurait être mise à sa charge, en tant que telle, étant donné qu'il n'a été nommé gérant de la société ... SARL qu'en date du 29 juillet 2008 et que la dette afférente existait partant avant sa nomination.

En revanche, les hypothèques subséquentes ont été inscrites postérieurement à sa nomination, partant à son initiative. Plus particulièrement, deux hypothèques de respectivement … € et … € ont été inscrites le 21 janvier 2010, à un moment où Monsieur ...-... s'apprêtait à solliciter des délais de paiement – jamais respectés dans la suite, aucun paiement n'ayant été effectué – auprès de l'administration des Contributions directes. Il est vrai que l'appelant fait expliquer que ces hypothèques servaient à financer des travaux de réfection des appartements, ceux-ci ayant été, selon ses propres déclarations, dans un état tel que leur vente était impossible ou économiquement désastreuse sans transformations. Or, les immeubles ont malgré tout été vendus, dans la suite, dans des circonstances non autrement expliquées à la Cour. Mais eu égard aux pièces versées, il apparaît que, soit, ils n'ont pas été rénovés du tout et alors les hypothèques n'ont pas de contrepartie économique, soit ils ont été vendus de manière économiquement tellement désastreuse – pour rester dans les termes de l'appelant – que le produit ne servait pas à désintéresser le fisc.

Dans l'une et l'autre hypothèse, le comportement de Monsieur ...-... est fautif en ce que, par ses agissements, il a privé le fisc de rentrer dans ses droits. L'inscription des seules deux hypothèques de respectivement … € et … € a, en effet, suffi à priver le fisc du paiement de sa créance, celle-ci s'étant élevée, selon les pièces versées, à … €.

C'est partant à bon droit que les premiers juges ont retenu que Monsieur ...-... n'avait pas utilement renversé les conclusions du directeur de l'administration des Contributions directes ayant conclu à un comportement fautif de sa part en sa qualité de gérant de la société ... SARL, l'obligeant à payer les dettes fiscales de cette société sur base du paragraphe 118 AO, de sorte que le jugement entrepris est à confirmer.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit l'appel en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant confirme le jugement du 30 janvier 2012,

condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Georges RAVARANI, président,
Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. RAVARANI

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 10 juillet 2012
Le greffier de la Cour administrative